

Faculdade de Direito
Universidade de São Paulo



PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Professor Titular Luís Eduardo Schoueri

Aula – 20/09/2019

Planejamento Tributário no CARF

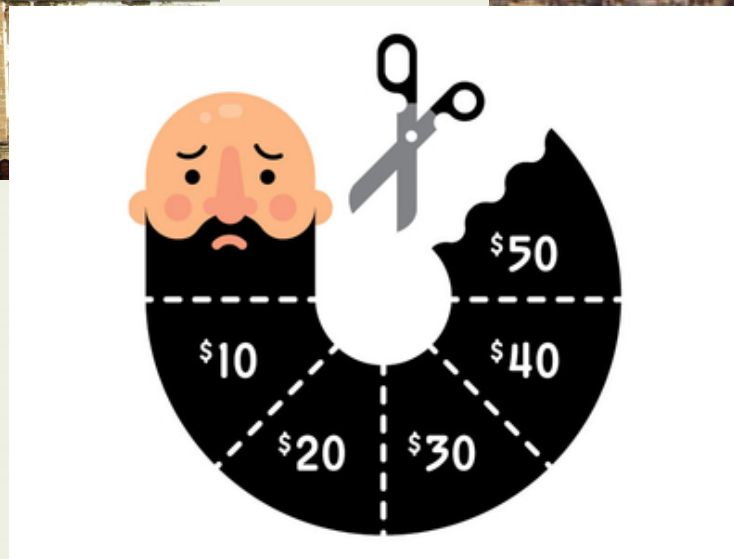
Alexandre Evaristo Pinto

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

INTRODUÇÃO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Mito da Neutralidade Tributária



PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Cinquenta tons de Planejamento Tributário

Opção Fiscal
(ex.: Lucro Real ou
Lucro Presumido)

Realização de
Operação lícita com
Carga Tributária
menos onerosa

Sonegação
(ex.: calçar notas
fiscais)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Planejamento Tributário sob a Ótica do Gestor

Lei n. 6.404/76: “Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Planejamento Tributário sob a Ótica do Advogado

Análise dos riscos envolvidos nos potenciais cenários de tributários:

- Legislação;
- Precedentes administrativos e judiciais.
- Estimativas das chances de perda.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Planejamento Tributário sob a Ótica do Contador

Reconhecimento e Evidenciação dos Riscos Tributários:

- Pronunciamento Contábil n. 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 25) – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes;
- Interpretação Técnica n. 22 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (ICPC 22) – Tratamentos Incertos de Tributos sobre o Lucro.
- Potenciais efeitos na distribuição de lucros e nas decisões a serem tomadas pelos usuários da Contabilidade (investidores existentes e em potencial, credores etc.)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Liberdade de Estruturação de Negócios Jurídicos

Constituição Federal: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios (...)”.

Código Civil: “Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei. (...)

Art. 425. É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código.”.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Centenário do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

Tese de Cátedra: “Teoria do Lançamento Tributário”



Considerações Finais:

- ✓ Cada vez mais, o Fisco vem adotando modalidades de lançamentos que implicam em uma maior participação do contribuinte (lançamento por homologação);
- ✓ Aumento de obrigações acessórias (deveres instrumentais) a serem cumpridas pelos contribuintes;
- ✓ Transferência de serviços burocráticos para os contribuintes;
- ✓ Transferência dos riscos de interpretação e aplicação das leis tributárias para os contribuintes.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

FORMAS DE COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Código Tributário Nacional – Revisão do Lançamento

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; (...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; (...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Dolo

Lei 4.502/64: “Art . 71. Sonegação é tãda ação ou omissã dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrẽncia do fato gerador da obrigaã tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigaã tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Fraude

Lei 4.502/64: “Art . 72. Fraude é tãda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Simulação

Código Civil: “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem.

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados”

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Multas

(Lei nº 9.430/96)

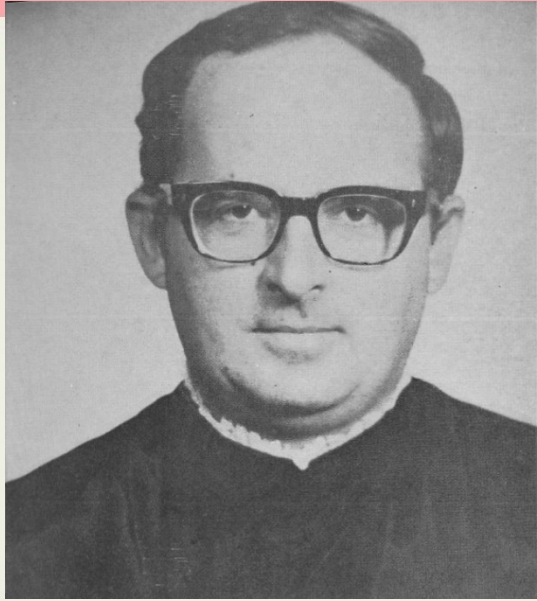
Tributo não recolhido: “multa de mora” de 0,33%/dia até limite de **20%** (art. 61)

Se lançado de ofício: “multa de ofício” de **75%** (Art. 44, I)

Mediante sonegação, fraude ou conluio (“ajuste doloso”): percentual será duplicado, atingindo **150%** (§ 1º)

Contribuinte não atende à fiscalização: percentuais poderão ser aumentados da metade, atingindo **112,5%** ou **225%** (§ 2º)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

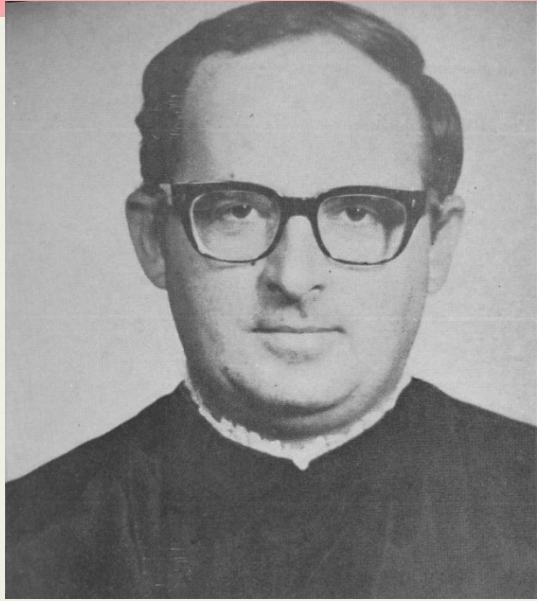


**Prof. Antonio Roberto
Sampaio Dória
(USP)**

Elisão Tributária:

- ✓ Ação individual preventiva tendendo a, por meios lícitos, afastar, reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador;
- ✓ Requisitos:
 - i. Natureza lícita dos meios; e
 - ii. Utilização antes da verificação do fato gerador.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO



**Prof. Antonio Roberto
Sampaio Dória
(USP)**

Elisão Tributária:

- ✓ Deve ser eliminada, em casos particulares, pela pronta ação legislativa, removendo sua causa determinante imediata (as lacunas da lei).
- ✓ A utilização das formas de direito privado para a obtenção de vantagens tributárias deve ser analisada, em sua legitimidade jurídica, à luz da simulação e não do abuso de forma.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Teorias alienígenas

- Consideração econômica do fato gerador;
- Fraude à lei;
- Abuso de forma;
- Abuso de direito;
- Teste do Propósito Negocial.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Exemplo de Norma Geral Anti-Elisão – Norma Portuguesa

Art. 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária de Portugal:

“São ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstra que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos”.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Exemplo de Norma Geral Anti-Elisão – Norma Alemã

Código Tributário da Alemanha:

§42 – Abuso das possibilidades de estruturação jurídica
(antigamente a norma se referia ao abuso de formas jurídicas)

1. A lei tributária não pode ser eludida mediante o abuso das possibilidades de estruturação do direito. Se o fato gerador, previsto na norma de uma lei tributária específica, que serve para evitar evasões fiscais, for cumprido, os efeitos serão determinados conforme aquela norma. Caso contrário, na hipótese de ocorrer um abuso no sentido do inciso 2, a obrigação tributária nascerá tal como surgida se para as relações econômicas se tivesse sido adotada a estruturação jurídica adequada.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Exemplo de Norma Geral Anti-Elisão – Norma Alemã

Código Tributário da Alemanha:

§42 – Abuso das possibilidades de estruturação jurídica

2. Haverá abuso quando for escolhida uma estruturação jurídica inadequada, que propiciará, ao contribuinte ou a um terceiro, em comparação com uma estruturação adequada, uma vantagem tributária não prevista em lei. Isto não se aplica, se o contribuinte provar, em relação à estruturação escolhida, a existência de motivos não tributários, que forem relevantes, no quadro geral das circunstâncias.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Código Tributário Nacional – Norma geral antielisiva ou norma antidissimulação?

Art. 116. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de **dissimular** a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.
(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Medida Provisória n. 66/02 – Procedimentos relativos à Norma Geral Anti-Elisão – REJEITADA PELO CONGRESSO

Art. 13 . Os atos ou negócios jurídicos praticados com a **finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo** ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão **desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa** competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. **O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Medida Provisória n. 66/02 – Procedimentos relativos à Norma Geral Anti-Elisão – REJEITADA PELO CONGRESSO

Art. 14 . São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito comercial; ou

II - abuso de forma.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Medida Provisória n. 66/02 – Procedimentos relativos à Norma Geral Anti-Elisão – REJEITADA PELO CONGRESSO

Art. 14 . (...)

§ 2º Considera-se indicativo de **falta de propósito comercial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.**

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1, **considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.**

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Medida Provisória n. 685/15 – Declaração de Planejamento Tributário – REJEITADA PELO CONGRESSO

Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO



**Prof. Marco Aurélio
Greco**

Fases no Debate do Planejamento Tributário:

- ✓ 1ª Fase: Liberdade, salvo simulação;
- ✓ 2ª Fase: Liberdade, saldo patologias dos negócios jurídicos (fraude à lei, abuso do direito e abuso de formas);
- ✓ 3ª Fase: Liberdade com Capacidade Contributiva

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO



**Prof. Marco Aurélio
Greco**

✓ A capacidade contributiva deve ser alcançada onde quer que esteja, possuindo uma eficácia positiva, alcançando a capacidade de contribuir dos cidadãos de forma plena, ampla, mesmo que para tal recorra ao método da integração por analogia, para além das fronteiras da tipicidade.

✓ Eficácia positiva da capacidade contributiva e Solidariedade social

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Redução de Capital por Custo ou Mercado – Opção Legal?

Lei 9.249/95: “Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital”.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Redução de Capital – Dispositivo Legal

Lei n. 6.404/76: “Art. 173. A assembléia-geral poderá deliberar a redução do capital social se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo”.

Código Civil: “Art. 1.082. Pode a sociedade reduzir o capital, mediante a correspondente modificação do contrato:

- I - depois de integralizado, se houver perdas irreparáveis;
- II - se excessivo em relação ao objeto da sociedade”.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Acórdão CARF n. 1401-003.012

VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA RECEBIDA PELOS SÓCIOS APÓS OPERAÇÃO DE REDUÇÃO DE CAPITAL. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. PLANEJAMENTO LEGÍTIMO.

Restando comprovado que a negociação da participação societária foi de fato e de direito realizada pelas pessoas físicas (ausência de simulação), bem como que a redução de capital com entrega de participação aos sócios produziu as consequências jurídicas normalmente esperadas para este tipo de operação (negócio dotado de "causa"), não há base para que o fisco desconsidere os efeitos tributários a pretexto de tributar os atos segundo o seu entendimento apenas para majorar a tributação.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Acórdão CARF n. 1302-003.229

REDUÇÃO DE CAPITAL. DEVOLUÇÃO DE BENS A ACIONISTAS. POSTERIOR ALIENAÇÃO. SIMULAÇÃO. NECESSIDADE DE PROVAS.

A redução de capital social da pessoa jurídica operada por meio da devolução de bens aos seus acionistas não encontra óbice na legislação. A acusação de que a redução com posterior alienação do investimento restituído ao acionista não passa de mera simulação para ocultar a alienação realizada pela pessoa jurídica e obter economia tributária necessita ser comprovada pela autoridade fiscal.

ABUSO DE DIREITO. REGRA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA.

Enquanto não editada a lei ordinária exigida pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, não pode a Autoridade Fiscal desconsiderar atos lícitos praticados pelo contribuinte sob a alegação de abuso de direito de auto-organização.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Acórdão CARF n. 9101-004.335

GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. REDUÇÃO DE CAPITAL PROMOVIDA DEPOIS DO RECEBIMENTO DE OFERTA VINCULANTE DE COMPRA DAS AÇÕES.

Não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem propósito negocial, com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre o ganho de capital materializado a partir da estipulação do preço a ser pago pelas ações detidas pelo sujeito passivo.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Dedutibilidade do Ágio

Lei 9.532/97: “Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

(...)

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)”.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Acórdão CARF n. 9101-004.223

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A reorganização societária na qual inexista motivação outra que não a criação artificial de condições para obtenção de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito comercial, restam não atendidos os requisitos para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa e a recomposição da apuração dos tributos devidos.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Acórdão CARF n. 1402-003.851

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. SOCIEDADE VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito comercial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte. As operações levada a termo nesses moldes devem ser desqualificadas para fins tributários.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE VERIFICADO. CABIMENTO.

Cabe a aplicação de multa qualificada quando verificado o evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Código Tributário Nacional – Normas Complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Lei n. 14.133/06 do Município de São Paulo

Art. 19. (...)

§ 1º O Auditor-Fiscal Tributário Municipal, dentro das suas áreas de competência e circunscrição, terá precedência sobre os demais setores da Administração.

§ 2º Para desconsiderar ato ou negócio jurídico simulado que visem a reduzir o valor do tributo, a evitar ou postergar seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Lei n. 14.133/06 do Município de São Paulo

Art. 19. (...)

§ 3º Considera-se indicativo de falta de propósito comercial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 4º Para o efeito do disposto no inciso II do § 2º, considera-se abuso de forma a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Faculdade de Direito
Universidade de São Paulo



OBRIGADO!

alexandre.pinto@usp.br